

LEONARDO PIMENTEL DA SILVA ORTH

MORALIDADE TRIBUTÁRIA E DIREITOS FUNDAMENTAIS

Monografia, sob a orientação do Prof. José Roberto Vieira, apresentada ao Núcleo de Monografias da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná como requisito parcial para a graduação no curso.

CURITIBA
2009

RESUMO

A presente monografia versa sobre o Princípio da Moralidade Tributária e sua fundamentação na Teoria Geral do Direito, no Direito Constitucional e no Direito Tributário. Utiliza-se o referencial teórico de Carlos Santiago Nino e seu liberalismo igualitário para analisar o Direito Tributário à luz da justiça social. Descreve-se a relação entre Direito e Moral, a materialização dessa relação na Constituição Federal e as suas conseqüências no que diz respeito aos direitos fundamentais. Verifica-se a extensão do Princípio da Moralidade Tributária ao Estado como um todo, afastando eventual limitação do Princípio ao Poder Executivo. Estipulam-se as atitudes do contribuinte em razão do seu dever fundamental de pagar impostos, fruto de uma cidadania tributária, a qual é imprescindível para suprir as necessidades financeiras estatais no cumprimento de suas finalidades delineadas pelo texto constitucional. Por fim, apresentam-se alguns dos problemas decorrentes das imoralidades praticadas pelo Estado e seus reflexos na relação entre Estado e sociedade.

Palavras-chave: moralidade tributária, justiça tributária, direitos fundamentais.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	4
CAPÍTULO 1 – DIREITO E MORAL.....	6
1.1 ESCLARECIMENTO PRÉVIO.....	6
1.2. A RELAÇÃO ENTRE DIREITO E MORAL.....	6
1.2.1 Introdução.....	6
1.2.2 Jusnaturalismo e juspositivismo.....	7
1.3. CRÍTICA AO CETICISMO ÉTICO JUSPOSITIVISTA.....	11
1.4. O CONSTRUTIVISMO ÉTICO.....	13
CAPÍTULO 2 – MORALIDADE TRIBUTÁRIA.....	17
2.1. MORAL SOCIAL E CONSTITUIÇÃO.....	17
2.1.1 Introdução.....	17
2.1.2 Sistema constitucional tributário e moral social.....	18
2.2 MORALIDADE TRIBUTÁRIA COMO PRINCÍPIO.....	20
2.2.1. A doutrina brasileira.....	21
2.2.2. A doutrina de Klaus Tipke.....	29
2.3 A TEORIA DA JUSTIÇA DE RAWLS E A TRIBUTAÇÃO.....	32
2.3.1 Teoria da justiça de Rawls.....	32
2.3.2 Liberalismo igualitário de Carlos Santiago Nino.....	34
CAPÍTULO 3 – DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	38
3.1 O CUSTO DOS DIREITOS E A TRIBUTAÇÃO.....	38
CONCLUSÕES.....	43
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	45

INTRODUÇÃO

A análise da moralidade tributária no Brasil ainda é pouco difundida e a escassez de literatura jurídica sobre o tema é um indicativo dessa assertiva. Algumas exceções podem ser atribuídas ao jurista RICARDO LOBO TORRES, que, a partir da lição do alemão KLAUS TIPKE, trouxe os aportes da justiça tributária¹ à doutrina pátria, e aos estudos realizados por ocasião do XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário, coordenado por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, o qual versou sobre o tema “o Princípio da Moralidade no Direito Tributário”.

O que pretendemos, no presente estudo, é trazer ao debate a moralidade tributária e os direitos fundamentais. Cremos que uma vinculação entre os dois temas trará importantes repercussões para a dimensão da inobservância da moralidade tributária numa dada comunidade.

Para tanto, desenvolveremos o trabalho em três momentos: inicialmente, refletiremos sobre a relação do direito com a moral, no qual levaremos em conta, principalmente, a obra do argentino CARLOS SANTIAGO NINO; posteriormente, analisaremos a moralidade tributária com base no que foi apreendido na parte anterior e levaremos em conta, aqui, as lições de autores como KLAUS TIPKE, JOHN RAWLS, KLAUS VOGUEL e novamente CARLOS SANTIAGO NINO, sem deixar de lado algumas incursões feitas pela doutrina brasileira sobre o tema, inclusive em aspectos práticos do debate; por fim, relacionaremos a temática da

¹ É comum verificar na literatura jurídica a utilização da expressão “justiça fiscal”, ao invés de “justiça tributária”. JOSÉ ROBERTO VIEIRA analisa a origem etimológica da palavra fiscal e seu desenvolvimento ao longo do tempo, com base nas lições de ANTONIO GERALDO DA CUNHA e BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, concluindo que “o adjetivo ‘fiscal’, abarcando as receitas, a gestão e as despesas – todos os campos da atividade financeira do estado – acaba por identificar-se muito mais com ‘financeiro’ do que com ‘tributário’” – Prefácio, CÉLIA GASCHO CASSULI, **O direito de crédito do contribuinte**, p. XIX-XX. Dessa forma, utilizaremos daqui em diante as expressões “carga tributária”, “justiça tributária”, “cidadania tributária”, “planejamento tributário” e “elisão tributária” etc., ao invés das expressões com o adjetivo “fiscal”.

moralidade tributária com os custos dos direitos fundamentais, sobre a qual há uma variedade de literatura disponível.

Importante advertirmos, desde já, que haverá um diálogo constante, no decorrer da monografia, com os escólios de CARLOS SANTIAGO NINO. Seus desenvolvimentos teóricos e conclusões, em larga medida, são compartilhados por nossas humildes aproximações do direito.

CAPÍTULO 1 – DIREITO E MORAL

1.1 ESCLARECIMENTO PRÉVIO

A análise que propomos, acerca da relação entre direito e moral, tem um objetivo bem definido: servir de substrato ao referencial teórico que guiará nosso estudo. Logo, não nos lançaremos a uma descrição exaustiva do tema, visto por VON JHERING como o Cabo Horn da filosofia do direito².

Apresentaremos aquilo que vislumbramos necessário para estabelecer o alicerce do construtivismo ético de CARLOS SANTIAGO NINO, o qual é proposto em sua obra “*Ética y derechos humanos*”.

Como a tese desenvolvida pelo jurista argentino não é algo dado, principalmente no que toca à Ciência do Direito Tributário brasileiro, buscaremos informar a fundamentação desse desenvolvimento teórico a partir do confronto entre direito e moral.

1.2 A RELAÇÃO ENTRE DIREITO E MORAL

1.2.1 Introdução

A relação entre direito e moral é tema tormentoso nas análises realizadas por diferentes autores da filosofia do direito. ARTHUR KAUFMANN explicita que tanto a moral como o direito possuem o mesmo fundamento ontológico, a natureza pessoal do Homem³. Daí decorre que “...coinciden en última instancia también en su objetivo: como poderes que ordenan la voluntad y los actos humanos, delimitan el espacio en el que el Hombre se realiza a sí mismo”⁴.

Em maior ou menor medida, o fato de possuírem o mesmo fundamento ontológico e objetivo indica a importância de apurar eventual relação entre direito e moral. Com efeito, fração substancial da verificação dessa relação remete ao debate histórico entre jusnaturalistas e juspositivistas, o qual encontra raízes no

² ARTHUR KAUFMANN, *Derecho y moral*, in ***Derecho, moral e historicidad***, p. 47.

³ *Ibidem*, p. 51.

⁴ *Idem*.

pensamento clássico e trafejou não só pelo pensamento medieval, mas também pelo pensamento moderno⁵.

1.2.2 Jusnaturalismo e juspositivismo

O jusnaturalismo é resumido por CARLOS SANTIAGO NINO em duas teses básicas, embora o fundamento de tais teses não seja idêntico para todos os jusnaturalistas:

- a) Una tesis de filosofía ética que sostiene que hay principios morales y de justicia universalmente válidos y asequibles a la razón humana.
- b) Una tesis acerca de la definición del concepto de derecho, según la cual un sistema normativo o una norma no pueden ser calificados de 'jurídicos' si contradicen aquellos principios morales o de justicia.⁶

Entretanto, o próprio jurista argentino reconhece a dificuldade de realizar tarefa semelhante, no que diz respeito ao positivismo jurídico⁷. Uma das análises mais didáticas e aceitas para explicar a complexidade do positivismo jurídico é atribuída ao italiano NORBERTO BOBBIO. De acordo com o jurista turinense, o positivismo jurídico pode ser analisado sob três enfoques distintos: método, teoria e ideologia⁸.

O aspecto ideológico do juspositivismo é alvo de constantes críticas em sua versão extrema ou forte, segundo a qual há um “...*dever absoluto ou incondicional de obedecer a lei enquanto tal*”⁹; ou ainda, “...*es una posición valorativa que sostiene que los jueces deben tener en cuenta en sus decisiones un solo principio moral: el que prescribe observar todo lo que dispone el derecho vigente*”¹⁰. Trata-se da atuação mecanicista do direito do século XIX, ligada, por exemplo, a uma das teses da obra “O espírito das leis” de MONTESQUIEU, sobre a atuação dos juízes¹¹; que dificilmente encontra guarida entre os autores juspositivistas¹².

⁵ CARLOS SANTIAGO NINO, *Introducción al análisis del derecho*, p. 18; NORBERTO BOBBIO, *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*, p. 15-22.

⁶ *Introducción...*, *op.cit.*, p. 28.

⁷ *Ibidem*, p. 30.

⁸ *O positivismo...*, *op. cit.*, p. 234.

⁹ *Ibidem*, p. 225 e 229-230.

¹⁰ CARLOS SANTIAGO NINO, *Introducción...*, *op. cit.*, p. 34.

¹¹ *O espírito das leis*, livro VI, p. 87.

¹² NORBERTO BOBBIO, *O positivismo...*, *op. cit.*, p. 230; CARLOS SANTIAGO NINO, *Introducción...*, *op. cit.*, p. 32-33.

Nem mesmo HANS KELSEN estaria incluído entre aqueles que defendem o aspecto juspositivista ideológico forte, afinal, o jurista austríaco não nega a possibilidade dos juízes afastarem a aplicação de certas normas por razões morais, apenas condiciona o discurso da ciência do direito a se eximir de analisar essas razões morais, pois seu objeto de estudo resume-se à descrição do direito positivo¹³.

O juspositivismo teórico em sentido estrito, por sua vez, consiste num núcleo básico de três teorias: a teoria coativa do direito, a teoria legislativa do direito e a teoria imperativa do direito¹⁴. Em suma, as teorias acima mencionadas consideram que “...o direito é (...) um conjunto de regras que têm por objeto a regulamentação do exercício da força numa sociedade”¹⁵; o positivismo jurídico, enquanto fruto do “...processo de monopolização da produção jurídica por parte do Estado”, estabelece um critério de validade da norma, segundo o qual “Uma norma é válida (...) se for produzida por uma fonte autorizada, ou, em outros termos, pode remontar a um dos fatos ou atos competentes ou capazes, segundo o ordenamento, de produzir normas jurídicas”¹⁶; o direito é imperativo na medida em que a norma é um juízo hipotético que se deve observar para que não haja sanção ou para que se atinja um determinado resultado¹⁷.

Tanto o positivismo jurídico ideológico forte como o positivismo jurídico teórico em sentido estrito vão de encontro aos enunciados jusnaturalistas, isto é, nenhum deles demonstra eventual preocupação com a existência de princípios morais e de justiça obtidos pela razão como elementos necessários para a definição do conceito de direito. Se, para o positivismo ideológico forte, o apoio de sua aplicação está num único princípio moral – o da obediência da lei – independentemente do conteúdo de justiça da norma, para o positivismo teórico, a validade da lei está adstrita à competência do órgão que a expediu, deixando de lado, novamente, qualquer análise sobre a justiça do enunciado normativo.

Por fim, o juspositivismo metodológico, vale dizer, o “...modo de abordar o estudo do direito” (sic) do positivismo jurídico tem características peculiares¹⁸. NORBERTO BOBBIO explicita a atividade desenvolvida pelos juspositivistas, nesse

¹³ CARLOS SANTIAGO NINO, *Introducción...*, op. cit., p. 35. Veja-se, sobre o tema, HANS KELSEN, *Teoria pura do direito*, cap. 8: a interpretação, p. 463-473.

¹⁴ NORBERTO BOBBIO, *O positivismo...*, op. cit., p. 237.

¹⁵ *Ibidem*, p. 157.

¹⁶ *Ibidem*, p. 27 e 161.

¹⁷ *Ibidem*, p. 193-195.

¹⁸ *Ibidem*, p. 134.

âmbito, ao distinguir o juízo de fato do juízo de valor e determinar o necessário caráter avalorativo da ciência do direito¹⁹. Nesse sentido, arremata o jurista italiano:

O positivismo jurídico representa, portanto, o estudo do direito como *fato*, não como *valor*: na definição do direito deve ser excluída toda qualificação que seja fundada num juízo de valor e que comporte a distinção do próprio direito em bom e mau, justo e injusto²⁰.

Há, aqui, outra distinção, entre validade e valor, uma vez que, para o juspositivismo metodológico, “...é *habitual distinguir e separar nitidamente o conceito de validade daquele de valor (pode, de fato, haver direito válido que é injusto e um direito justo – por exemplo, o direito natural – que é inválido)*”²¹. Aqui, a preocupação com a justiça é relegada ao campo de estudo da Filosofia do Direito.

No entendimento de CARLOS SANTIAGO NINO, é esse positivismo metodológico, também chamado de positivismo conceitual, o ponto comum de todos os juspositivistas²². De acordo com o jurista argentino, essa tese limita-se a definir o conceito de direito em características exclusivamente descritivas²³. Não podemos explicar melhor que CARLOS SANTIAGO NINO as implicações desse aspecto positivista:

La Idea de que el concepto de derecho debe caracterizarse en términos no valorativos y haciendo alusión a propiedades fácticas es una mera tesis conceptual. Ella no implica ninguna posición valorativa acerca de cómo deben ser las normas jurídicas, y cuál es la actitud que debe adoptarse frente a ellas. Es perfectamente coherente, según esta posición, decir que cierto sistema es un orden jurídico o que cierta regla es una norma jurídica, pero que son demasiado injustos como para ser obedecidos o aplicados. Un positivista de esta persuasión puede decir, sin contradicción, que en determinados casos, los jueces están moralmente obligados a desconocer ciertas normas jurídica²⁴.

O que foi sintetizado por CARLOS SANTIAGO NINO é de suma importância para analisar a compatibilidade do positivismo jurídico metodológico com as duas teses jusnaturalistas. Se, por um lado, esse aspecto do positivismo jurídico está em confronto com a segunda tese, aquela que relaciona o conceito de direito com

¹⁹ *Ibidem*, p. 135

²⁰ *Ibidem*, p. 136.

²¹ *Ibidem*, p. 137

²² *Introducción...*, op. cit, p. 37

²³ *Ibidem*, p. 38 e 40.

²⁴ *Ibidem*, p. 37-38

princípios morais e de justiça, pois define o direito através de características descritivas que não levam em conta juízos de valor, por outro, demonstra que não há incompatibilidade entre o juspositivismo metodológico ou conceitual e a primeira tese do jusnaturalismo, afinal *“Este tipo de positivismo no involucra una tesis de filosofía ética y no implica necesariamente la adhesión a una posición escéptica de la justificación de los juicios de valor”*²⁵.

Desse modo, a partir da lição do ex-professor da Universidade de Buenos Aires, *“...la creencia de que no existen métodos racionales para determinar la validez de juicios valorativos o morales”*, denominada pelo jurista argentino de ‘escepticismo ético’, não é elemento necessário para o positivismo jurídico metodológico²⁶. Autores juspositivistas como JEREMY BENTHAM, AUSTIN e HERBERT HART são exemplos de que não é condicionante para o positivismo jurídico metodológico a adesão ao ceticismo ético²⁷. No entanto, uma tese amplamente aceita entre os juspositivistas é justamente a do ceticismo ético – que vai de encontro à primeira tese jusnaturalista –, a qual está fundamentada na racionalidade do positivismo lógico do movimento conhecido como Círculo de Viena²⁸.

Em apertadíssima síntese, para o positivismo lógico só é ciência aquilo que pode ser verificado empiricamente – aspecto semântico da linguagem²⁹ –, isto é, *“...un enunciado carece de significado si no es verificable (en algún sentido) en forma empírica, o sea a través de las observaciones de los sentidos”*³⁰. Logo, se os princípios morais e de justiça não podem ser observados pela experiência, pois demandam juízos de valor que não podem ser verificados empiricamente como verdadeiros ou falsos, esses princípios estariam fora de considerações racionais e científicas.

²⁵ *Ibidem*, p. 38

²⁶ CARLOS SANTIAGO NINO, *Ética y derechos humanos: un ensayo de fundamentación*, p. 50

²⁷ CARLOS SANTIAGO NINO, *Introducción...*, *op. cit.*, p. 30-31.

²⁸ Uma explanação breve e didática do positivismo lógico pode ser encontrada em PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 20-30.

²⁹ *Ibidem*, p. 23.

³⁰ CARLOS SANTIAGO NINO, *Ética...*, *op. cit.*, p. 51.

1.3 CRÍTICA AO CETICISMO ÉTICO JUSPOSITIVISTA

Nosso posicionamento requer a negação do ceticismo ético, vale dizer, entendemos que é possível aferir a validade de juízos valorativos – princípios morais e de justiça – através da razão, e isso não significa nos afastarmos do positivismo jurídico metodológico e abraçarmos o jusnaturalismo. Assim, procederemos a uma crítica ao ceticismo ético, seguida de uma proposta alternativa, o construtivismo ético de CARLOS SANTIAGO NINO, que, no nosso entender, está em consonância com o texto constitucional pátrio.

Não somos mais aptos que CARLOS SANTIAGO NINO para precisar a contradição da ciência jurídica apoiada no ceticismo ético:

Cada vez resulta más evidente la tensión que sufre la dogmática jurídica entre, por un lado, los ideales profesados explícitamente por sus cultores de proporcionar una descripción objetiva y axiológicamente neutra del derecho vigente y, por otro lado, la función, que la dogmática cumple en forma latente, de reconstruir el sistema jurídico positivo de modo de eliminar sus indeterminaciones. Es obvio que aquellos ideales son incompatibles con esta función, puesto que la tarea de eliminar las indeterminaciones del sistema exige elegir una solución entre las varias alternativas que el sistema jurídico ofrece; y esto no resulta de la mera descripción de las normas positivas, ni puede realizarse sin tomar partido acerca de la mayor o menor adecuación axiológica de cada una de las posibles alternativas³¹.

Isso posto, em vez da ciência jurídica exercer o duplo papel de explicitamente descrever o direito e implicitamente resolver suas indeterminações, através de necessários juízos de valor para selecionar a resposta supostamente mais satisfatória para uma dada indeterminação, CARLOS SANTIAGO NINO sugere uma maior transparência da atividade desenvolvida pelos cientistas do direito, isto é, tanto a descrição do direito como a sua reconstrução devem ser explicitamente demonstradas e justificadas³².

O fundamento para a sugestão do jurista argentino pode ser facilmente verificado se partirmos do pressuposto de que

... la labor central de la teoría jurídica, que es, como ya se dijo muchas veces, asistir sobre todo a los jueces en su cometido de alcanzar soluciones para casos particulares que sean axiológicamente satisfactorias, aun en las

³¹ *Introducción...*, op. cit., p. 339.

³² *Ibidem*, p. 340-343.

situaciones en que el derecho positivo no ofrezca una solución unívoca (...) [lo que] no es más que una especialización del discurso moral³³.

Em outras palavras, significa dizer que é possível desenvolver uma relação entre direito e moral, sob o manto do positivismo jurídico metodológico, pois, para a função latente da ciência do direito, resta necessário fundamentar determinadas posições em juízos de valor universalizáveis – que podem ser estendidos para qualquer caso semelhante na vigência de normas jurídicas iguais – e válidos – em seu conteúdo, por não recorrerem a argumentos de autoridade como justificação última³⁴.

Há, aqui, portanto, a reafirmação da possibilidade de aderirmos à primeira tese jusnaturalista sem nos afastarmos do positivismo jurídico metodológico. Ou melhor, não é uma possibilidade, mas uma necessidade, na medida em que a função latente da ciência do direito exige a sua justificação em juízos de valor.

As críticas ao ceticismo ético vinculado ao positivismo lógico não se esgotam aqui. KARL POPPER, por exemplo, demonstra que “...[el positivismo lógico] no puede justificarse sobre la base del razonamiento y la experiencia, [luego] se descalifica a sí mismo”³⁵. Do mesmo modo, há uma parte considerável daquilo que fundamenta o ceticismo ético que pode ser afastada, como argumenta CARLOS SANTIAGO NINO, ao criticar os ceticistas que fundamentam suas críticas nas justificativas dos juízos morais apoiadas em fatos, na vontade divina e em desejos³⁶.

Assim, uma vez elidido o ceticismo ético, defendido por fração substancial dos juspositivistas metodológicos, resta-nos propor uma alternativa que possibilite conciliar a tese jusnaturalista “...que sostiene que hay principios morales y de justicia universalmente válidos y asequibles a la razón humana” com o juspositivismo metodológico, o que faremos através do discurso ético³⁷.

³³ *Ibidem*, p. 344.

³⁴ *Ibidem*, p. 344-345.

³⁵ *Apud* CARLOS SANTIAGO NINO, *Ética...*, *op. cit.*, p. 51.

³⁶ *Ibidem*, p. 73-88.

³⁷ CARLOS SANTIAGO NINO, *Introducción...*, *op. cit.*, p. 28.

1.4 O CONSTRUTIVISMO ÉTICO

Segundo CARLOS SANTIAGO NINO, a possibilidade de verificação da tese jusnaturalista acima mencionada é objeto de estudo da metaética ou ética analítica³⁸. A metaética “...se ocupa del carácter de los conceptos y juicios morales y de la posibilidad de fundamentarlos” e, ao lado da ética normativa ou substantiva, – “... que discute qué debemos hacer y cuáles instituciones son justas” – é a vertente do discurso ético de maior grau de importância para a jurisprudência normativa de CARLOS SANTIAGO NINO, que importa³⁹

... [en] una labor intelectual frente al derecho que no se limite a describirlo y sistematizarlo, sino que encare también en forma abierta la justificación de sus regulaciones y la propuesta de interpretaciones valorativamente satisfactorias⁴⁰.

O desenvolvimento teórico de CARLOS SANTIAGO NINO, no plano da metatética, denominado de ‘*construtivismo ético*’, nega tanto o relativismo ético representado por teorias subjetivistas quanto o relativismo ético das teorias metaéticas não descritivas, pois se propõe a justificar a existência de princípios morais e de justiça universalmente válidos e cognoscíveis através da razão.

Para tanto, após distinguir a moral social ou positiva da moral crítica ou ideal, CARLOS SANTIAGO NINO defende que somente “...una comprensión adecuada de las funciones y estructura del fenómeno social que identificamos como la moral vigente en una sociedad” tem o condão de clarificar os requisitos necessários para considerarmos válidos os juízos e teorias morais⁴¹.

A função social da moral pode ser compreendida adequadamente a partir do pressuposto de que “...tanto el derecho como la moral positiva tienen la función de superar ciertas dificultades básicas de la vida humana”, ou melhor, “Tanto el derecho como la moral cumplen, mal o bien, las funciones de reducir los conflictos entre los individuos y facilitar la cooperación social”⁴².

Por um lado, o direito utiliza-se da coação para inibir a prática das condutas que venham a gerar conflitos e para garantir a efetividade dos acordos de

³⁸ *Ibidem*, p. 354; *Ética...*, *op. cit.*, p. 56.

³⁹ *Ibidem*, p. 56.

⁴⁰ CARLOS SANTIAGO NINO, *Introducción...*, *op. cit.*, p. 353.

⁴¹ *Ética...*, *op. cit.*, p. 96.

⁴² *Ibidem*, p. 97 e 99.

cooperação social dos particulares; e, por outro, através da autoridade, atribui competência para que se definam as condutas desejáveis e o modo pelo qual se resolverá a prática dos comportamentos contrários⁴³.

A moral, por sua vez – além de auxiliar o direito⁴⁴ –, constitui, sob o enfoque discursivo, “...una técnica para convergir en ciertas conductas y en determinadas actitudes frente a conductas sobre la base de la coincidência de creencias en razones morales”, diminuindo os conflitos e afastando as dificuldades da cooperação, o que só ocorre de maneira ordenada se observarmos as regras do discurso moral⁴⁵.

CARLOS SANTIAGO NINO apóia-se em dois procedimentos para estipular os juízos morais. O primeiro deles é uma versão estendida do equilíbrio reflexivo de JOHN RAWLS, a qual se dá por três elementos: “...convicciones intuitivas particulares, principios sustantivos generales que den cuenta de ellas, y reglas o aspectos formales de discurso moral que permiten derivar tales principios”⁴⁶. Vale dizer,

Debemos abandonar aquellas intuiciones que no pueden justificarse sobre la base de principios plausibles, modificar aquellos principios que no dan cuenta de intuiciones firmes o que no parecen derivar de reglas formales del discurso moral, y alterar la reconstrucción de las reglas formales cuando ellas no permiten derivar principios plausibles⁴⁷.

O outro procedimento consiste num teste independente, vinculado à função social da moral, que é feito pela (in)admissibilidade dos juízos morais na redução dos conflitos e no incremento da cooperação social “...a través de la convergencia de acciones y actitudes generada por creencias coincidentes en la existencia de ciertas razones para actuar”⁴⁸.

Desse modo, podemos identificar o construtivismo ético de CARLOS SANTIAGO NINO com a seguinte assertiva: “El discurso moral está dirigido a obtener una convergência en acciones y actitudes, a través de una aceptación libre

⁴³ *Ibidem*, p. 99-100.

⁴⁴ “Es un hecho social aparentemente establecido que ningún sistema jurídico puede preservarse solo sobre la base del temor al empleo de la coacción y sin la creencia, difundida entre buena parte de los súbditos y de los mismos funcionarios, en la legitimidad moral de los órganos del sistema” – *Ibidem*, p. 99.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 103.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 106.

⁴⁷ *Idem*.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 106-107.

*por parte de los individuos, de principios para guiar sus acciones y sus actitudes frente a acciones de otros*⁴⁹.

Daí decorre o outro aspecto que necessita ser adequadamente compreendido, segundo CARLOS SANTIAGO NINO, qual seja, a estrutura do discurso moral.

É estruturalmente necessário que os princípios que guiarão as ações e atitudes de uma metaética construtivista sejam públicos, gerais, supervenientes, universais e constituam, em última análise, as razões últimas para fundamentar uma decisão⁵⁰. Mais adiante, é necessário compreender que “...*la adopción de una perspectiva imparcial o desinteresada es inherente al razonamiento moral*”, pois o discurso moral pretende obter consenso, o que só pode ser realizado se deixados de lado determinados desejos e interesses⁵¹.

O resumo do que foi até aqui exposto é sintetizado por CARLOS SANTIAGO NINO da seguinte forma:

... un juicio que expresa que debe moralmente hacerse x puede analizarse como un juicio que predica la acción x que ella es requerida, en ciertas circunstancias definidas por propiedades fácticas de índole genérica, por un principio público que sería aceptado como justificación última universal de acciones de cualquier persona que fuera plenamente racional, absolutamente imparcial y que conociera todo los hechos relevantes⁵².

O raciocínio apresentado, entretanto, não tem o condão de afastar indeterminações morais – externas ou internas⁵³. Na realidade, CARLOS SANTIAGO NINO reconhece a possibilidade de que tais indeterminações existam, mas tenta superar tal apontamento, seja porque elas ainda não se materializaram na prática, seja porque seu discurso moral está baseado em princípios suficientemente gerais e de aplicabilidade autônoma⁵⁴.

Enfim, do que tentamos sintetizar, sobre a análise proposta por CARLOS SANTIAGO NINO, um núcleo essencial pode ser identificado na possibilidade de fundamentar racionalmente juízos morais, desde que (i) estejam de acordo com a sua função; (ii) que sejam realizados com apoio nas regras procedimentais do

⁴⁹ *Ibidem*, p. 109.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 110-111.

⁵¹ *Ibidem*, p. 114.

⁵² *Ibidem*, p. 117.

⁵³ *Ibidem*, p. 120.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 121 e 123-124

discurso moral; (iii) que observem a estrutura do discurso moral. Desse modo, em última análise, é plausível conhecer juízos morais e de justiça racionalmente.

CAPÍTULO 2 – MORALIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 MORAL SOCIAL E CONSTITUIÇÃO

2.1.1 Introdução

CARLOS SANTIAGO NINO continua seu desenvolvimento teórico estipulando três princípios morais que remetem a direitos individuais básicos de índole liberal⁵⁵ – princípio da autonomia da pessoa, princípio da inviolabilidade da pessoa e princípio da dignidade da pessoa, os quais comportam um rol extensivo de prestações, negativas e positivas, num arranjo liberal igualitário que busca “...*maximizar la autonomía de cada individuo por separado en la medida que ello no implique poner en situación de menor autonomía comparativa a otros individuos*”⁵⁶. A análise realizada pelo jurista argentino será oportunamente examinada. Nesse ínterim, preocupar-nos-emos com a análise da moralidade tributária, no âmbito do ordenamento constitucional pátrio, tendo sempre em mente as lições do mestre argentino⁵⁷.

Ao debruçar-se sobre o tema da moralidade administrativa, MARCELO FIGUEIREDO consigna expressamente a existência de “...*normas constitucionais advindas da moral social para a ordem jurídica*”, adotando posicionamento no sentido de que os direitos constitucionais são implicitamente limitados por regras da moral social⁵⁸; RICARDO LOBO TORRES, de maneira mais abrangente, expõe que

⁵⁵ Como nos adverte DANIEL SARMENTO, o termo liberal - leia-se liberalismo - que ora se utiliza “... não [é] no sentido que se atribui ao termo no Brasil – de adeptos de doutrina econômica favorável ao Estado mínimo e ao mercado – mas sim no sentido corrente na Filosofia Política, que associa o liberalismo à defesa de direitos individuais e da neutralidade do Estado em relação às diversas concepções de ‘vida boa’ existentes na sociedade” - DANIEL SARMENTO, O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades, in DANIEL SARMENTO (org.), **Filosofia e teoria constitucional contemporânea**, p. 115.

⁵⁶ CARLOS SANTIAGO NINO, *Ética...*, op. cit., p. 345.

⁵⁷ Reconhecemos a assertiva de NINO no sentido de que a existência das normas jurídicas que prevejam os princípios morais básicos não significa que eles deixem de necessitar razões morais adequadas para fundamentarem uma decisão. No entanto, cremos que, uma vez previstos, tais princípios morais básicos, no ordenamento positivo constitucional, como ocorre no caso brasileiro, o resultado prático será o mesmo diante da existência ou não da fundamentação moral. Vale dizer, na hipótese dos juízos morais prescritos no direito posto não darem conta *per se* de fundamentar uma decisão judicial, aí sim poderemos lançar mão dos juízos morais, afinal são hierarquicamente superiores às razões de prudência e do direito.

⁵⁸ **O controle da moralidade na constituição**, p. 17 e 19-20.

“Existe na democracia social a permanente possibilidade de juridicização da ética”⁵⁹. Por fim, a teoria constitucional contemporânea do poder constituinte, através da lição de J. J. GOMES CANOTILHO, adverte sobre a necessidade de respeito a “...certos princípios de justiça que, independentemente de sua configuração (como princípios suprapositivos ou como princípios supraleais mas intra-jurídicos) são compreendidos como limites da liberdade e onipotência do poder constituinte”⁶⁰.

Exemplos contundentes da presença da moral social no texto constitucional incluem a dignidade da pessoa humana, do artigo 1º, III; a sociedade justa e a promoção do bem de todos, dispostos nos incisos I e IV do artigo 3º; a igualdade, prescrita no artigo 5º e, mais especificamente, no âmbito do Direito Tributário, os princípios da Capacidade Contributiva e da Igualdade de que tratam os artigos 145, §1º e 150, II.

Colhe-se também a moral social a partir do artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, que consagra expressamente o princípio da moralidade administrativa, o qual, segundo MÁRCIO CAMMAROSANO, “...está referido (...) não diretamente à ordem moral do comportamento, mas a outros princípios e normas que, por sua vez, juridicizam valores morais”⁶¹.

Os exemplos arrolados demonstram algumas pautas morais presentes na Constituição Federal, as quais, quando utilizadas pelos aplicadores do direito, requerem juízos de valor, que, como tentamos demonstrar, são cognoscíveis racionalmente, isto é, sem cair em subjetivismo. Desse modo, passaremos a analisar as pautas morais aplicáveis ao Direito Tributário, o que pretendemos fazer a partir do sistema constitucional tributário.

2.1.2 O sistema constitucional tributário e a moral social

Num outro contexto, GERALDO ATALIBA tratou de demonstrar a rigidez do sistema constitucional brasileiro pois “...em contraste com os sistemas constitucionais tributários francês, italiano ou norte-americano, por exemplo, o

⁵⁹ Ética e justiça tributária, in LUÍS EDUARDO SCHOUERI; FERNANDO AURÉLIO ZILVETI (orgs.), **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**, p. 179.

⁶⁰ **Direito constitucional e teoria da constituição**, p. 81. Uma análise mais elaborada sobre a fundamentação moral do poder constituinte originário, e das competências em geral, pode ser visto em CARLOS SANTIAGO NINO, *El concepto de poder constituyente originario y la justificación jurídica*, in EUGENIO BULYGIN *et. al.*, **El lenguaje del derecho**, p. 339-370.

⁶¹ **O princípio constitucional da moralidade e o exercício da função administrativa**, p. 113.

*constituente brasileiro esgotou a disciplina, deixando à lei, simplesmente, função regulamentar*⁶². Não é por outra razão que se fala num estatuto do contribuinte, aqui, entendido a partir de PAULO DE BARROS CARVALHO,

como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre a matéria tributária, que positiva ou negativamente estipulam os direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões impositivas do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante)⁶³.

As características do sistema constitucional tributário, descritas por GERALDO ATALIBA e PAULO DE BARROS CARVALHO, ecoam no atual arranjo constitucional e servem de substrato para MARÇAL JUSTEN FILHO explicitar o caráter ideológico presente “...na concepção de que a constitucionalização do sistema tributário visa defender o cidadão contra o Estado”⁶⁴.

A adoção dessa ideologia, embora não seja *per se* reprovável, pode deixar de lado outras incursões, melhor justificadas através dum discurso ético, que aportam ao Direito Tributário contornos complementares à análise da relação cidadão-contribuinte, tributo e ente tributante⁶⁵.

MARÇAL JUSTEN FILHO sugere, por exemplo, a necessidade de trazer a questão da justiça social para a óptica do Direito Tributário⁶⁶. Nesse aspecto, o ex-professor da Faculdade de Direito da UFPR ressalta o caráter de prestador de serviços públicos que o Estado necessariamente desempenha diante dos menos favorecidos e, como o Direito Tributário é um instrumento apto a reduzir essa dependência, através da redistribuição da riqueza e da redução da sua concentração⁶⁷.

CLÈMERSON MERLIN CLÈVE também explicita essa relação de dependência entre indivíduo e Estado, na medida em que:

O indivíduo necessita do Estado para tudo: para o suprimento de energia elétrica, de água, para o programa de habitação, emprego, política salarial, transporte, saúde, previdência, educação. O estado é o pai de quem tudo se cobra e do qual tudo se espera. Mas é também o pai que decepiona por

⁶² Sistema constitucional tributário brasileiro, p. 18.

⁶³ Estatuto do contribuinte, *Revista de Direito Tributário*, n. 7-8, p. 138.

⁶⁴ Sistema constitucional tributário: uma aproximação axiológica, *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, n. 30, p. 218.

⁶⁵ *Idem*.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 223.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 223-225.

não conseguir satisfazer o crescimento das demandas e expectativas da população. Por fim pode ser o pai carrasco das liberdades⁶⁸.

Isso posto, pretendemos versar o Direito Tributário a partir do modo estimulado por MARÇAL JUSTEN FILHO, em dois âmbitos: um restrito ao campo da moralidade tributária, como desenvolve, por exemplo, KLAUS TIPKE; e outro, fruto duma Teoria da Justiça mais ampla, arquitetada por JOHN RAWLS, com a qual tentamos também identificar o que é exposto por CARLOS SANTIAGO NINO.

2.2 MORALIDADE TRIBUTÁRIA COMO PRINCÍPIO

2.2.1. A doutrina brasileira

Na década de cinqüenta do século passado, ALIOMAR BALEEIRO presenteava a literatura jurídica brasileira com sua obra, hoje clássica, “Limitações ao Poder de Tributar”. Naquela época, o jurista já esposava a idéia de princípios implícitos na análise da Constituição de 1946: *“É no próprio texto expresso da Constituição que, por vezes, encontramos o prestígio atribuído ao que nela está implícito ou resulta da extensão da compreensão de suas disposições”*⁶⁹.

A Moralidade Tributária, que nos propomos a analisar, pode ser vista como um desses princípios implícitos, por decorrência do Princípio da Capacidade Contributiva, da Igualdade e da Moralidade Administrativa.

Parte respeitável da doutrina do Direito Tributário, inclusive MARÇAL JUSTEN FILHO, HUMBERTO ÁVILA e REGINA HELENA COSTA, reconhecem o Princípio da Moralidade na esfera do Direito Tributário, ou como denominaremos daqui em diante, Moralidade Tributária.

HUMBERTO ÁVILA identifica nos princípios jurídicos da Constituição Federal verdadeiras limitações substanciais indiretas à competência de tributar, *“...na medida em que o Estado passa a ter de concretizar todos os fins (in)diretamente determinados pelos princípios constitucionais”*⁷⁰. Nesse contexto, o Princípio da

⁶⁸ A atividade legislativa do poder executivo, p. 43.

⁶⁹ Limitações ao poder de tributar, p. 145.

⁷⁰ Sistema constitucional tributário, p. 267. Vale lembrar a noção de princípio que HUMBERTO ÁVILA leva em conta: “Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado das coisas a ser promovido e os efeitos

Moralidade Administrativa, do artigo 37 da Constituição Federal, “...*estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade do Poder Público*”⁷¹. Para tanto, o jurista gaúcho dimensiona normativamente o Princípio da Moralidade e seus subprincípios de proteção da confiança e da boa-fé, da seguinte forma:

... quanto ao nível em que se situam, caracterizam-se como limitações de primeiro grau, porquanto se encontram no âmbito das normas que serão objeto de aplicação; quanto ao objeto, qualificam-se como limitações positivas, porquanto impõem a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa; quanto à forma, a moralidade constitui uma limitação expressa (art. 37), e a proteção da confiança e a boa-fé como limitações implícitas, decorrentes dos sobreprincípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, sendo, todas elas limitações materiais, na medida em que impõem ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativa⁷²

Além disso, como sugere HUMBERTO ÁVILA, “...*é necessário encontrar casos paradigmáticos que permitam esclarecer o significado da seriedade, da motivação e da objetividade que delimitam a moralidade almejada*”⁷³. Vejamos:

O governo federal, por razões de recessão econômica mundial, institui, através de lei, complexo programa de parcelamento, incluindo quase a integralidade dos débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Prescreve-se, na lei, termo inicial e final para adesão ao referido programa, valores mínimos e quantidades máximas de parcelas e relega-se sua regulamentação, num prazo determinado, à Administração Pública⁷⁴.

Expedido o ato normativo pelas autoridades administrativas, estipulam-se duas etapas ao programa, dado o seu alto grau de complexidade e ausência de meios para efetivá-lo imediatamente: num primeiro momento o contribuinte interessado em quitar seus débitos à vista ou em parcelas manifesta seu interesse de adesão ao programa, realiza uma consolidação inicial dos débitos e inicia o

decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção” - HUMBERTO ÁVILA, **Teoria dos princípios**, p. 78-79.

⁷¹ HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 311.

⁷² *Idem*.

⁷³ **Teoria dos princípios**, p. 96.

⁷⁴ Medida provisória nº. 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei 11.941, de 27 de maio de 2009.

pagamento das prestações no valor mínimo estipulado em lei; posteriormente, a consolidação dos débitos será apurada pela Administração Pública, determinando o valor da prestação a ser paga pelo contribuinte, de acordo com a modalidade de pagamento previamente escolhida quando da adesão⁷⁵.

O contribuinte, ao aderir ao programa de parcelamento de débitos e iniciar o pagamento das parcelas em seu valor mínimo, não teve toda a operação efetivada, restando ainda a conclusão da segunda etapa do parcelamento, que só será realizada quando a Administração Pública dispuser de meios para tanto. Não obstante, sob o fundamento do Princípio da Moralidade, a Administração Pública, reconhecendo a sua mora, considera regular a situação fiscal do contribuinte que cumpre a primeira etapa do programa de parcelamento de débitos⁷⁶.

É nesse tipo de conduta da Administração Pública que se observa o Princípio Moralidade Tributária, afinal, o referido princípio “...*exige condutas sérias, leais, motivadas e esclarecedoras, mesmo que não previstas em lei*”⁷⁷. Como se vê, não se trata de subjetivismo em favor deste ou daquele sujeito da relação tributária, mas de argumentação racional que escapa da previsão ou constitui omissão legal.

O que não se verifica, por exemplo, na hipótese da autoridade administrativa rejeitar a utilização de precatórios para o pagamento de débitos tributários de determinado contribuinte. De acordo com a Professora BETINA TREIGER GRUPENMACHER,

...tendo [o texto constitucional] autorizado expressamente a cessão de créditos e ainda determinando o poder liberatório do pagamento de débitos tributários em caso de inadimplemento, a possibilidade de utilização de créditos vencidos e cedidos para compensação é medida que implementa o princípio da moralidade⁷⁸.

Mais adiante, REGINA HELENA COSTA também fundamenta o reconhecimento da Moralidade Tributária no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal. Segundo a professora da PUC-SP,

⁷⁵ Portaria conjunta PGFN/RFB nº. 6, de 22 de julho de 2009.

⁷⁶ Nota PGFN/CDA/Nº 760, de 17 de agosto de 2009; Parecer PGFN/CAT/Nº 1787, de 19 de agosto de 2009.

⁷⁷ HUMBERTO ÁVILA, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 96.

⁷⁸ O uso de precatórios para pagamento de tributos, *in* VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (coord.), **Questões atuais do direito tributário**, v. 13, p. 52.

...forçoso pensar-se numa *ética tributária*, assim entendida como o conjunto de princípios e regras que devem ser observadas pelo legislador e pelo administrador tributários e que lhes impõem, mais que a estrita obediência às leis, o prestígio aos valores de probidade, lealdade, boa-fé, decência e justiça, enfim⁷⁹.

Aspecto interessante da proposta da autora é a extensão da Moralidade Tributária ao poder legislativo, ainda que a fundamentação resida no Princípio da Moralidade Administrativa do artigo 37, *caput*, da Constituição Federal. Embora a autora não ofereça subsídios para demonstrar a compatibilidade do que está previsto no artigo 37, *caput*, com a submissão do poder legislativo à moralidade, tal extensão é perfeitamente possível.

MARÇAL JUSTEN FILHO, que trata do tema sob a alcunha de Moralidade Pública, pois “...*disciplina conduta imputável ao Estado e assujeitada ao plano do Direito Público*”, oferece-nos uma resposta para a extensão desse princípio ao poder legislativo⁸⁰. O jurista demonstra a incongruência de admitir uma interpretação literal e restritiva do Princípio da Moralidade Administrativa, afinal

...uma lei ofensiva ao princípio da moralidade pública resultaria, ao ser aplicada, em atos administrativos afetados pelo mesmo vício. Por decorrência, a lei seria válida, embora imoral, já que a Constituição autoriza leis ofensivas ao princípio da moralidade pública. No entanto, o ato administrativo destinado a executá-la seria inválido, pois a Constituição vedaria atos administrativos incompatíveis com aquele princípio. A única forma de superar o impasse seria catastrófica. Consistiria em afirmar que o ato administrativo não padeceria de vício quando rigorosamente compatível com a lei moral. Esse raciocínio importaria desmerecer a Constituição, por pressupor que uma vedação constitucional (...) seria afastada por uma permissão infraconstitucional⁸¹.

Mais adiante, argumenta o ex-professor da Faculdade de Direito da UFPR, que, em última análise tanto a atividade legislativa como a administrativa resultam, no âmbito da República, no desempenho de uma função pública que “...*se submete à persecução do interesse público*” e, portanto, “...*o vício que invalidaria um ato administrativo, não desaparece quando encampado por uma lei*”⁸².

Uma solução alternativa para fundamentar a extensão do Princípio da Moralidade Pública consiste em aplicar o artigo 5º, § 2º, da Constituição Federal,

⁷⁹ REGINA HELENA COSTA, **Curso de direito tributário**: constituição e código tributário nacional, p. 58-59.

⁸⁰ O princípio da moralidade pública e o direito tributário, **Revista de Direito Tributário**, p. 66

⁸¹ *Ibidem*, p. 67.

⁸² *Ibidem*, p. 68 e 69.

“...que reconhece a vigência de todos os demais direitos e garantias entranhados com a disciplina sistêmica consagrada”, pois, de acordo com MARÇAL JUSTEN FILHO, “O princípio da moralidade pública, enquanto instrumento de repressão ao exercício do poder estatal, enquadra-se no âmbito de garantia individual (e coletiva), ainda quando viabilizando o controle objetivo da regularidade dos atos estatais”⁸³.

Nesse sentido, GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO e GABRIEL LACERDA TROIANELLI apontam, no texto constitucional, elementos relativos ao campo da Moral como objetivos fundamentais da República: o artigo 3º, I, que objetiva “construir uma sociedade (...) justa...”; o artigo 3º, IV, que tem por fim “promover o bem de todos...”, os quais são aplicáveis ao Estado de maneira geral e, portanto, irradiam o Princípio da Moralidade para além da esfera administrativa⁸⁴.

Dessa forma, a extensão ao Princípio da Moralidade Pública não é só possível, mas necessária, pois, em essência, referido princípio “...consiste na invalidade de todos os atos praticados pelo Estado incompatíveis com a interpretação ética do sistema e das normas jurídicas”⁸⁵. A interpretação ética a que se refere MARÇAL JUSTEN FILHO significa, como o próprio jurista indica, “...que algumas valorações morais de grupo são recepcionadas pelo Direito Público”⁸⁶. Há, aqui, portanto, estrita relação do Princípio da Moralidade Pública com a moral social, isto é, com “el producto de la formulación y aceptación de juicios con los que se pretende dar cuenta de principios de una moral ideal”⁸⁷.

Se o legislador também está sujeito ao Princípio da Moralidade Tributária, serve-nos, novamente, a observação de HUMBERTO ÀVILA de trazer casos paradigmáticos para demonstrar que tipo de conduta se exige do legislador.

Imaginemos a hipótese em que o legislador de determinado estado da federação, sob provocação do chefe do poder executivo, expeça lei concedendo benefício tributário, por vinte e cinco anos, referente ao ICMS, especificamente para uma empresa do setor automotivo, que só se instalará no território do estado se lhe for atribuído tal benefício, seja através de isenção, crédito fiscal ou dedução,

⁸³ *Ibidem*, p. 67.

⁸⁴ O princípio da moralidade do direito tributário, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **O princípio da moralidade no direito tributário**, p. 219-220.

⁸⁵ MARÇAL JUSTEN FILHO, O princípio..., *op. cit.*, p. 71.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 66.

⁸⁷ CARLOS SANTIAGO NINO, *Ética...*, *op. cit.*, p. 93. Cumpre salientar que, de acordo com o jurista argentino, a diferença entre os juízos de moral ideal/crítica e os juízos de moral social/positiva “...están dadas por la validez que se asigna a los primeros y por la aceptabilidad social de los últimos” – *Ibidem*, p. 94.

observando o que dispõe o artigo 150, §6º, da Constituição Federal e o artigo 178 do Código Tributário Nacional⁸⁸.

O exemplo é caricato, da violação da Moralidade Tributária. Trata-se daquilo que RICARDO LOBO TORRES denomina de privilégio odioso, isto é,

...a autolimitação do poder fiscal, por meio da Constituição ou da lei formal, consistente na permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais⁸⁹.

A partir desse exemplo é possível ressaltar outro aspecto do Princípio da Moralidade previsto na Constituição e que também se aplica ao Princípio da Moralidade Tributária: sua aplicação residual. Isso significa que, quando o ato da Administração Pública ou do Poder Legislativo viola a Constituição, em razão da inobservância da Moralidade Tributária, é provável que também viole outros princípios⁹⁰. No caso exemplificado, embora o Princípio da Legalidade esteja aparentemente respeitado, não se pode olvidar patente violação do Princípio da Igualdade Tributária, pois empresas já estabelecidas no estado e que exercem a mesma atividade da empresa beneficiada não poderão aproveitar o benefício tributário.

Nesses casos de violação de mais de um princípio constitucional, HUMBERTO ÁVILA recomenda

...a fundamentação baseada diretamente nesse outro princípio [pois] é mais consistente, com mais força de controle. Isso porque o convencimento e o controle intersubjetivo é mais estável no caso dos outros princípios. No caso da moralidade, o consenso a respeito do seu significado é mais difícil⁹¹.

⁸⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual, ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, §2º, XII, "g".

Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

⁸⁹ **Os direitos humanos e a tributação:** imunidades e isonomia, p. 287.

⁹⁰ HUMBERTO ÁVILA, *Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa*, **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, n. 4, p. 7-8.

⁹¹ *Ibidem*, p. 8.

Embora, de fato, seja mais fácil, no caso apresentado, a demonstração da violação do Princípio da Igualdade Tributária, nada impede, como vimos no capítulo anterior, a justificação na violação da Moralidade Tributária através de fundamentação racional calcada no discurso moral.

Vimos até o momento que, de acordo com a doutrina pátria, o Princípio da Moralidade Tributária incide tanto para o Poder Executivo quanto para o Poder Legislativo. Aliás, da atuação conjunta desses dois poderes também pode surgir imoralidade tributária. É o que JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES explicitou, ao descrever

...o "princípio da legalidade eficaz", dizendo ser tão útil para a Administração Pública quanto o da "legalidade tributária", pois a quantia indevida que entrou nas burras oficiais e não foi devolvida, para efeitos de finanças públicas tem a mesma eficácia que a de tributo indevido, razão pela qual o Fisco usa das imposições indevidas constantemente, visto que não são todos os contribuintes que discutem incidências ilegais, no mais das vezes restringindo-se a discussão a uma pequena minoria⁹².

Por fim, há ainda a questão da extensão da Moralidade Tributária aos contribuintes, que leva em conta a autoridade estatal de sancionar através daquilo que já está legalmente previsto, os atos do contribuinte que vão de encontro ao ordenamento. O limite imposto pelo Estado de Direito, na idéia do Princípio da Legalidade afasta, sob qualquer ângulo, a utilização do Princípio da Moralidade Tributária, de *per se*, para atribuir sanções ao contribuinte. Contudo, por conta da cidadania tributária, é exigível *"...que a nenhum membro da comunidade pode ser permitido excluir-se de contribuir para o suporte financeiro da mesma, incumbindo, por conseguinte, ao estado obrigar todos a cumprir o referido dever"* (sic)⁹³.

MARÇAL JUSTEN FILHO faz uma analogia entre os contribuintes e os participantes do jogo do mico que, sem dúvida alguma, é esclarecedora.

De acordo com o jurista, *"Todos, em sociedade, reconhecem a necessidade e a legitimidade da cobrança de tributos. O problema central reside em quem arcará com os efeitos do tributo"*, isto é, *"...todos os titulares de riqueza têm interesse*

⁹² VIII Jornadas Hispano-Luso-Americanas de Estudos Tributários, *apud* IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, O princípio da moralidade no direito tributário, *in* IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **O princípio da moralidade no direito tributário**, p. 30.

⁹³ JOSÉ CASALTA NABAIS, Estado fiscal, cidadania fiscal e alguns dos seus problemas, *in* **Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**, p. 59.

(*extrajurídico*) de não pagar tributos ou, se tiverem de fazê-lo, em não arcar com os efeitos econômicos correspondentes”⁹⁴.

No entanto, “Cada setor econômico e cada manifestação de riqueza tributável conduz ao surgimento de contraposições proporcionais”. Daí decorre que “Os diferentes setores da sociedade se movimentam em infinitos ‘jogos’, ‘composições’, ‘aproximações’ e ‘afastamentos’ visando defender os próprios interesses em face da cobrança de tributos”⁹⁵.

É este o possível *modus operandi* do contribuinte brasileiro inserido na produção, mesmo no caso daqueles que efetivamente pagam seus tributos. O pensamento de que sua carga tributária é alta demais em relação aos outros já virou lugar comum.

MARÇAL JUSTEN FILHO ainda comenta dois efeitos da adoção desse tipo de moralidade pelo contribuinte. O primeiro deles é a preferência pelos impostos indiretos, visto que, nesses casos, “O particular assume a condição de devedor tributário, mas com elevada perspectiva de transferir os efeitos econômicos do tributo para terceiros”⁹⁶. O segundo efeito é, através de instrumentos do direito privado, transmutar a natureza do imposto direto para indireto, isto é, transferir, na prática, o encargo econômico decorrente de determinado imposto⁹⁷. É o que faz, por exemplo, o proprietário de imóvel que, ao alugá-lo, repassa o encargo financeiro referente ao IPTU para o locatário, ou ainda, a instituição financeira, que repassa ao seu cliente os encargos tributários da atividade bancária⁹⁸.

Ao fim, MARÇAL JUSTEN FILHO chega à conclusão de que tais práticas, decorrentes de uma determinada moralidade tributária, quando canceladas pelo ente tributante, vão de encontro à realização dos valores e princípios jurídicos fundamentais do ordenamento constitucional pátrio⁹⁹.

Questiona-se, por fim, sobre a eventual imoralidade do contribuinte que elabora planejamento tributário com o intuito de economizar impostos¹⁰⁰. Trata-se do que a doutrina chama de elisão tributária ou evasão lícita.

⁹⁴ MARÇAL JUSTEN FILHO, Sistema..., *op. cit.*, p. 227.

⁹⁵ *Idem.*

⁹⁶ *Ibidem*, p. 229.

⁹⁷ *Idem.*

⁹⁸ *Idem.*

⁹⁹ *Ibidem*, p. 232.

¹⁰⁰ Questão 6 do XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário: “planejamento tributário elaborado pelo contribuinte com o único fim de economia de impostos atende ao princípio da moralidade e demais

Por ocasião do XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário, aprovou-se a seguinte proposta: “O planejamento tributário elaborado com o único fim de economizar impostos atende ao princípio da moralidade desde que compatível com as normas legais aplicáveis à espécie”¹⁰¹. A conclusão, num primeiro momento, parece-nos óbvia, afinal, se o planejamento tributário desrespeitasse as normas aplicáveis, o contribuinte estaria sujeito às eventuais sanções. Se não desrespeita norma, o planejamento tributário é possível, pois “Tratando-se a elisão tributária de comportamento conforme o direito, a economia de tributos se conforma perfeitamente à moralidade e aos princípios que regem o sistema tributário” (sic)¹⁰².

Entretanto, apenas numa primeira análise essa conclusão é correta, na medida em que não se estende aos casos de abuso do direito, conforme a cláusula geral prevista no artigo 187 do Código Civil¹⁰³. De acordo com LUCIANO ALAOR BOGO, o abuso do direito ocorre quando

...o contribuinte preenche os requisitos formais do direito de liberdade de contratar que lhe assegura a Constituição, mas não cumpre o valor normativo que é seu fundamento de validade. Ou seja, atende aos requisitos lógico-formais desse direito, praticando ato, em princípio lícito, mas desprovido de causa e de boa-fé, violando os limites axiológico-materiais do mesmo direito e o ordenamento jurídico como um todo¹⁰⁴.

É o caso, por exemplo, do contribuinte que pretende doar para o sujeito A o valor de mil reais, sabendo da existência de norma que isenta a incidência do imposto devido nas doações de até quinhentos reais. Desse modo, com o intuito de não sofrer nenhuma tributação, o contribuinte faz uma doação em cadeia: doa quinhentos reais para o sujeito A e doa os quinhentos reais restantes para o sujeito B, com o encargo de reencaminhamento da quantia ao sujeito A, desvencilhando-se, portanto, da exigência do tributo que incidiria na doação da quantia integral ao sujeito A¹⁰⁵.

princípios que regem o sistema tributário?”, Questões, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), O princípio..., op. cit., p. 7.

¹⁰¹ Relatório do XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **O princípio..., op. cit.**, p. 285.

¹⁰² DIVA MALERBI, O princípio da moralidade no direito tributário, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **O princípio..., op. cit.**, p. 61.

¹⁰³ Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

¹⁰⁴ **Elisão tributária: licitude e abuso do direito**, p. 274

¹⁰⁵ KLAUS TIPKE; JOACHIM LANG, **Direito tributário**, p. 338.

Isso significa que quando o contribuinte elabora planejamento tributário com o único escopo de economizar impostos, apenas aparentemente está agindo de acordo com o direito, pois, em última análise, pratica ato ilícito atípico que está em desacordo com a Moralidade Tributária que se exige da relação entre Fisco e contribuinte¹⁰⁶.

2.2.2. A doutrina de Klaus Tipke

As aproximações ao tema realizadas até o momento são evidentemente importantes. Contudo, o estudo da Moralidade Tributária não pode passar ao largo da literatura jurídica produzida por KLAUS TIPKE, jurista alemão que se debruçou sobre o tema da justiça tributária e da Moralidade Tributária.

O pensamento de KLAUS TIPKE apóia-se num conceito de Estado de Direito material, ou seja, que “...assegura principalmente os direitos fundamentais, a dignidade da pessoa humana, a igualdade e a liberdade do homem”¹⁰⁷. Nessa perspectiva, a tributação deve observar “...a ordem valorativa constitucional” e só será justa se estiver apoiada e conciliada com os “...princípios de Jusestatalidade material”, pois o conteúdo daquela ordem se traduz nesses princípios¹⁰⁸.

Os Princípios de Jusestatalidade Material são também denominados “...princípios portadores de sistema (...) que como critérios diretivos (...) determinam a justiça do ordenamento tributário”, e incluem a uniformidade da imposição, a legalidade da imposição, a imposição social-estatalmente justa, as limitações constitucionais à imposição e a tributação da família¹⁰⁹.

Todos os princípios acima mencionados foram pensados para a realidade alemã, mas guardam alto grau de compatibilidade com os princípios constitucionais brasileiros. Em breve síntese, a Uniformidade da imposição confunde-se com o Princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva; a Legalidade da imposição traduz-se nos Princípios da Legalidade Tributária e da Irretroatividade da lei; a imposição social-estatalmente justa está ligada aos Princípios de Proteção ao Mínimo Existencial, da Capacidade Contributiva e da Justiça (re)distributiva; as limitações constitucionais à imposição identificam-se no Princípio da Dignidade da

¹⁰⁶ LUCIANO ALAOR BOGO, *Elisão...*, op. cit., p. 275.

¹⁰⁷ KLAUS TIPKE; JOACHIM LANG, *Direito...*, op. cit., p. 183.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 186-187.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 186-187 e 190-286.

Pessoa Humana, do Não-confisco e da Proporcionalidade; o último princípio, que não encontra um princípio constitucional brasileiro objetivamente correspondente, lida com aspectos da tributação do orçamento familiar e dos contratos entre familiares.

Com esse ponto de partida, KLAUS TIPKE entende que o estudo do Direito Tributário não se deve afastar de conteúdos éticos e morais¹¹⁰; de modo que sua ética tributária “...estudia la moralidad de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas por los poderes públicos – legislativo, ejecutivo y judicial – y por el ciudadano contribuyente”¹¹¹.

Na atividade legislativa, KLAUS TIPKE está preocupado que os legisladores utilizem critérios justos para a imposição tributária, a qual só deve incidir sobre a renda, ou melhor, “...renta percibida que no es objeto de consumo [que] pasa a ser la renta acumulada o – en otras palabras – patrimonio”¹¹².

O critério de justiça da exação tributária é relegado ao Princípio da Capacidade Contributiva, pois não desrespeita os direitos fundamentais do Estado de Direito material¹¹³; e, no âmbito dos impostos com fins fiscais, infere que “...todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en que ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible”¹¹⁴. A importância do Princípio da Capacidade Contributiva, para KLAUS TIPKE, pode ser demonstrada através da comparação que o jurista faz desse Princípio com o Princípio da Autonomia Privada, no Direito Civil, “...ele [o princípio da capacidade contributiva] fornece o ético-juridicamente sensato valor indicativo, que para o ordenamento tributário não é menos necessário do que a autonomia privada para o Direito Civil”¹¹⁵.

A administração que fiscaliza e recolhe os tributos, por sua vez, deve “...garantizar que los impuestos no sean objeto de elusión o se apliquen de modo contrario al derecho”, vale dizer que, para KLAUS TIPKE, “...el funcionario de

¹¹⁰ De acordo com KLAUS TIPKE, “ética [é] a teoria do comportamento justo (...) e moral [é] o comportamento ou agir segundo essa teoria” – KLAUS TIPKE; DOUGLAS YAMASHITA, **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**, p. 15.

¹¹¹ KLAUS TIPKE, **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**, p. 21

¹¹² *Ibidem*, p. 31.

¹¹³ *Ibidem*, p. 34.

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 35.

¹¹⁵ KLAUS TIPKE; JOACHIM LANG, **Direito...**, *op. cit.*, p. 202.

Hacienda actúa como fiduciario de la comunidad solidaria integrada por todos contribuyentes”¹¹⁶.

No entanto, ao descrever as carências de moralidade, tanto na aplicação da lei quanto na sua criação, KLAUS TIPKE chega a um resultado desalentador dentro da realidade alemã¹¹⁷. Em larga medida, a mesma conclusão é a que se chega no Brasil. O tom de desabafo de ALFREDO AUGUSTO BECKER, há algumas décadas em sua obra “Carnaval Tributário” não deixou de ressoar no panorama das práticas tributárias brasileiras¹¹⁸. É esta a síntese a que chega o jurista alemão:

O incalculável número dos mais diferentes interesses sociais tornados válidos de modo partidário produz o assim chamado caos tributário, uma anarquia da tributação, na qual é indeterminado e indeterminável tal qual o clima, que interesses, de quais grupos sociais, quando e com que intensidade influem na alteração de qual lei tributária¹¹⁹.

A solução proposta por KLAUS TIPKE para gradualmente reduzir o panorama acima descrito, envolve a participação da Corte Constitucional alemã como guardiã da Moralidade Tributária. Seu posicionamento parece convergir com o de AMÉLIA GONZALEZ MÉNDEZ, para quem,

Hoy es indudable que los valores sociales, que las convicciones éticas arraigadas en la conciencia colectiva en un determinado momento conforman una cultura jurídica. (...) Es evidente que una consecuencia de este planteamiento es el fortalecimiento de la posición del juez (un perfil que en cierto modo recuerda al juez Hércules de Dworkin), y en este hecho se condensan todas las suspicacias que desencadena la asunción del mismo¹²⁰.

Nesse sentido, o Tribunal poderia tomar diferentes posições, diante da questão, balançando entre o “*self-restraint*” ou o “*judicial activism*”, como sugere KLAUS VOGEL¹²¹.

¹¹⁶ KLAUS TIPKE, **Moral...**, op. cit., p. 81.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 83-98.

¹¹⁸ “Nos últimos anos, a quantidade e variedade de tributos mascarados de ‘empréstimos’ é tão grande que formam um bloco carnavalesco: ‘Unidos da Vila Federal’. O Presidente da República e seu Ministro da Fazenda são os ‘abre-alas’. O ritmo é dado pelo fêmur dos contribuintes, que também forneceram a pela para as cuícas. O Presidente e seus Ministros lançam ao público os confetes de nossos bolsos vazios e as serpentinas de nossas tripas. No Sambódromo conquistaram, por unanimidade, o prêmio: ‘Fraude contra o Contribuintes’ – **Carnaval Tributário**, p. 14.

¹¹⁹ KLAUS TIPKE; JOACHIM LANG, **Direito...**, op. cit., p. 166.

¹²⁰ **Buena fe y derecho tributário**, p. 143.

¹²¹ *Apud* KLAUS TIPKE, **Moral...**, op. cit., p. 100.

KLAUS TIPKE, por sua vez, demonstra um afastamento da díade “*self-restraint*” e “*judicial activism*”, e sugere uma atuação do Tribunal Constitucional com os seguintes contornos

...la principal tarea del Tribunal Constitucional debería estar en exigir al legislador la igualdad tributaria con arreglo a la capacidad económica, otorgándole, no obstante, el margen de actuación suficiente para concretar las diversas soluciones admisibles que se deducen del principio de capacidad económica como concepto jurídico indeterminado¹²².

Finalmente, o autor termina sua aproximação na análise da moralidade do contribuinte. KLAUS TIPKE sugere uma série de atitudes, em face do dever de pagar impostos, que o contribuinte pode tomar, embora, como o próprio autor admita, não denote conclusão alguma¹²³.

São essas as considerações que pretendíamos, ao expor a tese de KLAUS TIPKE sobre a Moralidade Tributária. Passamos agora à análise da Teoria da Justiça de JOHN RAWLS, e de sua ligação com a tributação, que também poderá ser realizada por meio do liberalismo igualitário proposto por CARLOS SANTIAGO NINO.

2.3 TEORIA DA JUSTIÇA DE RAWLS E TRIBUTAÇÃO

2.3.1 Teoria da Justiça de Rawls

Explica-nos RICARDO LOBO TORRES que, a Teoria da Justiça de JOHN RAWLS parte de uma posição originária hipotética, em que sujeitos escolhem princípios de justiça sem saber a sua posição numa dada comunidade, isso é, sob o véu da ignorância, que determinarão a aplicação da justiça na concretude futura¹²⁴. Tais princípios são os seguintes:

Primer principio: cada persona debe tener un derecho igual al sistema total más extenso de libertades básicas (de conciencia, de palabra, contra detenciones arbitrarias, de voto, etc) que sea compatible con un sistema similar de libertades para todos.

Segundo principio: las desigualdades sociales y económicas deben ser dispuestas de modo tal que ellas satisfagan estas dos consideraciones: a) ellas deben ser para el mayor beneficio de los que se encuentran en la

¹²² KLAUS TIPKE, **Moral...**, *op. cit.*, p. 101

¹²³ *Ibidem*, p. 112.

¹²⁴ Justiça distributiva: social, política e fiscal, **Revista de Direito Tributário**, n. 70, p. 32.

posición social menos aventajada (el llamado principio de diferencia”), y b) ellas deben adjudicarse a funciones y posiciones abiertas a todos bajo condiciones de una equitativa igualdad de oportunidades¹²⁵.

No que diz respeito à exação tributária justa, que, por questões bastante óbvias, está ligada ao segundo princípio, o autor norte-americano dedica algumas páginas de seu “*A theory of justice*” para comentar como a justiça distributiva se opera nesse âmbito.

O ex-professor de Harvard parte de uma comunidade hipotética semelhante à norte-americana e divide seu governo em quatro setores¹²⁶. Dois deles – alocação e estabilização – ocupam-se precipuamente da manutenção da economia de mercado, e para tanto podem se utilizar da tributação para corrigir erros conjunturais dos preços¹²⁷. Acreditamos que se tratam, por exemplo, de impostos incidentes sobre as operações de comércio exterior. Os outros dois setores – transferência e distribuição – ocupam-se mais diretamente da tributação. O princípio da transferência garante o ‘mínimo social’ ao conjugar à remuneração de um dado sujeito uma soma que garanta a manutenção do seu desenvolvimento de pessoa¹²⁸. Por fim, o setor de distribuição, através da imposição tributária sobre heranças e doações, visa conter a concentração de renda e propriedade, e por meio da exação sobre a renda, garantir os recursos para o funcionamento dos bens públicos e das necessidades vinculadas ao princípio da diferença¹²⁹.

Numa análise simplista, a teorização de JOHN RAWLS é nada mais é que um desenvolvimento teórico de ética normativa que justifica o que MARÇAL JUSTEN FILHO sugere, ao pretender enfocar questões de justiça social pela lente Do direito Tributário. Trata-se de uma atitude completamente aceitável, pois “...*obter recursos e realizar gastos não é um fim em si mesmo (...) [já que se] arrecada para atingir certos objetivos de índole política, econômica ou administrativa*”¹³⁰.

¹²⁵ CARLOS SANTIAGO NINO, *Introducción...* op. cit., p. 412-413.

¹²⁶ JOHN RAWLS, Uma teoria da justiça, p. 214.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 215.

¹²⁸ *Idem*.

¹²⁹ *Ibidem*, p. 216.

¹³⁰ RICARDO LOBO TORRES, *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 5.

2.3.2 Liberalismo igualitário de Carlos Santiago Nino

Mais adiante, é perceptível que tanto a tese de JOHN RAWLS, no plano da ética normativa, quanto o discurso metaético de CARLOS SANTIAGO NINO, de que tratamos no capítulo anterior, coincidem. Obviamente que a inspiração liberal de ambos tem um papel importante nessa coincidência, mas é plenamente possível justificar a tributação vinculada às pautas de justiça tributária, feita por JOHN RAWLS, nos princípios morais básicos eleitos por CARLOS SANTIAGO NINO. Para tanto, basta explicitar o conteúdo desses princípios, o que não foi feito até então, no nosso estudo.

Antes de indicarmos os princípios morais básicos de CARLOS SANTIAGO NINO, deixamos claro o conceito do jurista argentino de subjetivo moral, o qual pode ser devidamente apreendido na seguinte assertiva:

Se adscribe a alguien el derecho moral de acceder a una situación S (que puede ser la posibilidad de realizar cierta acción o la de disponer de terminados recursos o la de verse librado de ciertas contingencias) cuando el individuo en cuestión pertenece a una clase C y se presupone que S implica normalmente para cada miembro de C un bien de tal importancia que debe facilitarse su acceso a S y es moralmente erróneo impedir tal acceso¹³¹.

Como já dissemos anteriormente, CARLOS SANTIAGO NINO estipula três princípios morais que se traduzem em direitos individuais básicos, quais sejam, o princípio da autonomia da pessoa, o princípio da inviolabilidade da pessoa e o princípio da dignidade da pessoa.

O primeiro deles consigna que

...siendo valiosa la libre elección individual de planes de vida y la adopción de ideales de excelencia humana, el Estado (y los demás individuos) no debe interferir en esa elección o adopción, limitándose a diseñar instituciones que faciliten la persecución individual de esos planes de vida y la satisfacción de los ideales de virtud que cada uno sustente e impidiendo la interferencia mutua en el curso de tal persecución¹³².

CARLOS SANTIAGO NINO sugere, sob uma perspectiva liberal, que cada indivíduo de uma dada comunidade deve ter a possibilidade de escolher um plano

¹³¹ *Ética...*, op. cit., p. 40.

¹³² *Ibidem*, p. 204-205.

de vida para si. Nesses termos, faz parte do conteúdo do princípio em análise a maximização da capacidade do indivíduo de escolher entre os vários planos de vida disponíveis¹³³. Para tanto, é necessário que alguns direitos básicos, como “...*la vida consciente...*” e “...*la integridad corporal y psíquica*”, sejam pressupostos, do contrário não há autonomia para eleição do plano de vida que alguém entenda mais adequado¹³⁴.

O segundo princípio, da inviolabilidade da pessoa, é entendido por CARLOS SANTIAGO NINO como “...*imponer a los hombres, contra su voluntad, sacrificios y privaciones que no redunden en su propio beneficio (...) [pero que sean] un medio para alguna finalidad ajena al bienestar de los individuos afectados*”¹³⁵. Obviamente que aqui poderíamos cogitar da questão do Direito Tributário, ligado a justiça tributária, coisa que CARLOS SANTIAGO NINO não se ocupa em fazer. O autor argentino restringe-se a determinar a proteção adequada desses sacrifícios através de

...ciertos derechos [que] tienen un papel insustituible (...) [y que] consiste[n] en ‘atrincherar’ determinados intereses de los individuos, de modo que ellos no puedan ser dejados de lado, contra su voluntad, en atención a intereses que se juzgan más importantes¹³⁶.

Trata-se, portanto, daquele rol de direitos que não são “politicamente negociáveis” e que por isso são afastados do debate da arena política, com o intuito de que, num sistema democrático, por exemplo, maiorias eventuais revoguem tais direitos sob o argumento de interesses públicos ou de bem comum.

Por fim, há um último princípio, o da dignidade da pessoa humana. Adiantamos desde já que esse princípio não guarda relação com o princípio que leva o mesmo nome e está disposto no nosso texto constitucional. O que CARLOS SANTIAGO NINO propõe, sob a alcunha da dignidade da pessoa humana, é que “...*los hombres deben ser tratados según sus decisiones, intenciones o manifestaciones de consentimiento*”, ou seja, devemos “...*permitir que el individuo asuma o sobrelleve aquellas consecuencias de sus decisiones que él haya tenido en cuenta al adoptar la decisión*”¹³⁷. A explicação do princípio fica mais clara ao

¹³³ *Ibidem*, p. 220-222.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 222-229.

¹³⁵ *Ibidem*, p. 239.

¹³⁶ *Ibidem*, p. 261.

¹³⁷ *Ibidem*, p. 287 e 290.

levamos em conta a relação desse princípio com os outros dois, no sentido de que *“...el principio de inviolabilidad establece la función de los derechos y el principio de autonomía su contenido, el principio de dignidad es el que está subyacente a la dinámica de tales derechos”*¹³⁸.

O exemplo dado pelo jurista argentino é por si só elucidativo da relação dos princípios:

...un individuo tiene como proyecto principal de su existencia adorar a un dios, y con ese objeto desea levantar un gran monumento en su honor; para ello necesita los servicios de un arquitecto; como no puede forzarlo seguramente deberá ofrecerle algo, como ser dinero, que ayude al arquitecto a satisfacer sus propios proyectos vitales; esa prestación restringe en algo la satisfacción de los planes del individuo devoto (p.ej., lo obliga a trabajar más, restándole tiempo para sus rezos); así, ambos individuos amoldan recíprocamente sus planes de vida, ampliando en cierto sentido sus capacidades de materialización y restringiéndolas en otro aspecto¹³⁹.

O que se verifica, portanto, é uma relação entre os princípios baseada num aspecto de responsabilidade dos sujeitos nas suas escolhas, é exatamente nesse sentido que se manifesta o princípio da dignidade da pessoa humana.

Terminamos de descrever os princípios morais básicos eleitos por CARLOS SANTIAGO NINO, o que, embora importante, é insuficiente, ou melhor, amplo demais para a compreensão da teoria do ex-professor da Universidade de Buenos Aires ou ainda para chegar ao mesmo resultado de JOHN RAWLS, em sua Teoria da Justiça, como pretendíamos desenvolver. A resolução desse impasse requer que exploremos as teorizações de CARLOS SANTIAGO NINO através do alcance dos direitos básicos que ele elege na perspectiva do liberalismo igualitário.

O liberalismo igualitário, ao qual adere CARLOS SANTIAGO NINO, busca *“...maximizar la autonomía de cada individuo por separado en la medida en que ello no implique poner en situación de menor autonomía comparativa a otros individuos”* e vai mais além a partir *“...[de una] directiva de expandir siempre la autonomía de aquellos cuya capacidad para elegir y materializar planes de vida esté más restringida”*¹⁴⁰.

¹³⁸ *Ibidem*, p. 293.

¹³⁹ *Ibidem*, p. 292-293.

¹⁴⁰ *Ibidem*, p. 345.

Como o próprio CARLOS SANTIAGO NINO indica, temos aqui uma especificidade do princípio de diferença de JOHN RAWLS¹⁴¹. Em outras palavras, conforme nos informa RICARDO LOBO TORRES, “Admite Rawls, (...) pelo princípio da diferença (*difference principle*), tratamento desigualitário, desde que beneficie as pessoas colocadas no patamar social inferior”¹⁴².

No âmbito do liberalismo igualitário, os princípios morais de CARLOS SANTIAGO NINO estão numa situação ótima. A maximização da autonomia, nos moldes propostos pelo liberalismo igualitário, de acordo com o jurista argentino, “...satisface el principio de autonomia propendiendo a la expansión de está, [y] no lo hace en desmedro del principio de inviolabilidad al no permitir el sacrificio de ciertos individuos en beneficio de otros”¹⁴³. Mais adiante, “...refuerza el principio de dignidad de la persona, ya que la atribución de igual valor al consentimiento de todo individuo normal y adulto (...) presupone una equiparación entre las posibilidades de elección”¹⁴⁴.

Nesse arranjo, conquanto não se trate de uma condição necessária, a utilização da tributação como um instrumento de justiça distributiva, que coopere na concretização do princípio de diferença, enquanto ele existir, conforme sugerido no pensamento de JOHN RAWLS, é plenamente aceitável no desenvolvimento teórico de CARLOS SANTIAGO NINO.

¹⁴¹ *Idem*.

¹⁴² RICARDO LOBO TORRES, A jurisprudência dos valores, in DANIEL SARMENTO (coord.), **Filosofia e teoria constitucional contemporânea**, p. 512.

¹⁴³ CARLOS SANTIAGO NINO, *Ética...*, op. cit., p. 345.

¹⁴⁴ *Ibidem*, p. 345-346.

CAPÍTULO 3 – DIREITOS FUNDAMENTAIS

3.1 O CUSTO DOS DIREITOS E A TRIBUTAÇÃO

Chegamos até aqui com algumas observações realizadas pela literatura jurídica consultada. Entre elas, a idéia de que os princípios morais de CARLOS SANTIAGO NINO se traduzem em direitos individuais básicos. Mais adiante, a partir de JOHN RAWLS, com aquiescência das teses de CARLOS SANTIAGO NINO, é justificável o tratamento diferenciado para determinados membros da comunidade que estejam numa situação inferior, para promover maior autonomia na escolha dos planos de vida desses membros.

A concretização dos direitos individuais básicos, como se verá adiante envolve custos, e o tratamento diferenciado de determinados membros da comunidade envolve a possível renúncia de receitas pelo ente tributante. Desse modo, debruçar-nos-emos aqui, sobre o tema dos custos dos direitos fundamentais.

As teorias tradicionais de diferenciação dos direitos individuais clássicos e dos direitos sociais albergam a equivocada idéia que estes demandam uma prestação estatal enquanto aqueles são concretizados pela omissão do Estado. A diferenciação nesses termos não tem o condão de permanecer, pois é facilmente superada.

É evidente que o direito à saúde, por exemplo, demanda uma prestação estatal através da disponibilização de remédios, hospitais, médicos, ambulâncias etc. o mesmo não parece ocorrer para as teorias tradicionais, no que diz respeito aos direitos individuais clássicos. A realização da liberdade de ir e vir, por exemplo, estaria garantida pela mera omissão estatal em relação ao direito de ir e vir de determinado cidadão. Contudo, o que representa a mera omissão estatal quanto ao direito de ir e vir nas sociedades contemporâneas e suas metrópoles? Vale dizer, o direito de ir e vir está plenamente concretizado numa cidade como Curitiba ou São Paulo, em que as distâncias entre casa, trabalho, escola são cada vez maiores? Entendemos que não, o direito individual básico, neste caso, demanda uma prestação estatal, por exemplo, a disponibilidade de serviço público de transporte coletivo que permita a efetiva liberdade de ir e vir.

O exemplo acima mencionado é oportuno para advogarmos em favor da seguinte tese: todos os direitos têm custo.

De acordo com JOSÉ CASALTA NABAIS, “...qualquer comunidade organizada (...) está necessariamente ancorada em deveres fundamentais, que são justamente os custos *lato sensu* ou suportes de existência e funcionamento dessa comunidade”¹⁴⁵. Em relação ao custo dos direitos especificamente, “...porque não são dádiva divina, nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual”¹⁴⁶.

No mesmo sentido convergem STEPHEN HOLMES e CASS R. SUNSTEIN, para os quais “A premissa difundida mas obviamente equivocada que nossos direitos mais fundamentais são essencialmente gratuitos só pode ser plausivelmente traçada na falha em detectar custos escondidos”¹⁴⁷. Dessa forma, os autores norte-americanos defendem que todos os direitos individuais são, assim como os direitos sociais, direitos positivos, isto é, que exigem uma prestação estatal concreta.

No Brasil, a tese acima mencionada ganhou consideração inicial na obra de GUSTAVO AMARAL, intitulada “Direito, escassez e escolhas”, na qual o autor aponta a problemática dos custos dos direitos em relação ao direito à saúde e no livro de FLÁVIO GALDINO, “Introdução à teoria dos custos do direito: direitos não nascem em árvores”¹⁴⁸.

CARLOS SANTIAGO NINO já havia demonstrado, no bojo de sua tese de liberalismo igualitário, que, embora seja necessário

...reconocer un alcance de los derechos tal que permita la expansión de los individuos (...), la autonomía se satisface más que nada a través de la provisión de recursos para que los individuos los empleen libremente en la satisfacción de sus preferencias (...) Esto implica que el acceso a ciertos bienes no solo debe estar expedido de obstáculos sino también facilitarse positivamente. Ello hace que casi todos los derechos tengan un componente negativo e otro positivo¹⁴⁹.

Dessa forma, cumpre ao Direito Tributário outra tarefa, quando analisado sob a óptica da justiça, qual seja, a necessária relação com o gasto público, pois se a

¹⁴⁵ JOSE CASALTA NABAIS, A face oculta dos direitos fundamentais, in **Por un estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal, p. 20.

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 21.

¹⁴⁷ “The widespread but obviously mistaken premise that our most fundamental rights are essentially costless cannot be plausibly traced to a failure to detect hidden costs” – STEPHEN HOLMES; CASS R. SUNSTEIN, **The cost of rights**, p. 25.

¹⁴⁸ Tanto o livro de GUSTAVO AMARAL como a obra de FLÁVIO GALDINO tomaram corpo no Programa de Pós-Graduação em Direito da UERJ, pois foram as dissertações de mestrado dos autores, ambas sob orientação de RICARDO LOBO TORRES.

¹⁴⁹ **Ética...**, *op. cit.*, p. 348-349.

função social do direito é, como expôs CARLOS SANTIAGO NINO, diminuir os conflitos sociais e promover a cooperação social, ela, a função social do Direito, está ligada com uma circunstância objetiva da vida do homem em sociedade que é a escassez de recursos¹⁵⁰.

Não é por outra razão que KLAUS TIPKE classifica como carência de moral do Estado o dinheiro mal gasto obtido pela arrecadação tributária, uma vez que *“Nadie discute que la recaudación tributaria debe utilizarse para el bien comum, pero, como resulta comprensible, los políticos tienen concepciones no coincidentes sobre el bien común”*¹⁵¹.

KLAUS VOGEL, através dum posicionamento bastante pertinente sobre a repercussão da má-gestão do dinheiro público, infere o seguinte:

...quanto maior pressão exercem as cargas fiscais sobre os cidadãos, tanto mais difícil é fazer prevalecer a justiça fiscal contra a resistência, a esquiva e a má vontade tributárias, e tanto mais se açaima o desperdício fiscal, que retira o tapete a toda justificação de tributos: a abusiva aplicação de recursos tributários pela displicência no trato de fundos alheios, mas certamente confiados, pelo planejamento defeituoso, pela incompetência, pelo nepotismo, indolência, indiferença de políticos e da mania de satisfazer interesses individuais e de grupos às custas da comunidade e sobrecarregar as responsabilidades próprias do Estado¹⁵².

Não é por outra razão que no Brasil, em regra, da decisão em sede de controle concentrado do Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade da exigência de determinado tributo, cabe, aos contribuintes afetados, a repetição de indébito tributário.

Entretanto, na Itália e na Espanha, informa-nos DALTON LUIZ DALLAZEM, a repetição de indébito, no caso acima, não é automática, a despeito das críticas da doutrina¹⁵³. É que, conforme esclarece CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, *“...a idéia básica é a de que aqueles que pagaram os tributos receberam, de qualquer modo, benefícios na qualidade de cidadãos. Ou seja, o equívoco de uma lei inconstitucional de vez em quando é, na verdade, um ônus que deve ser pago pelo cidadão numa sociedade”*¹⁵⁴.

¹⁵⁰ *Ibidem*, p. 98-99.

¹⁵¹ KLAUS TIPKE, *Moral...*, op. cit., p. 108.

¹⁵² *Apud* KLAUS TIPKE; JOACHIM LANG, *Direito...*, op. cit., p. 186.

¹⁵³ **A declaração de inconstitucionalidade e seus efeitos sobre as relações tributárias**, p 216-244.

¹⁵⁴ CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, **Estado constitucional, neoconstitucionalismo e tributação**, p. 14.

Dessa forma, a questão dos custos dos direitos conduz a duas importantes conclusões.

A primeira delas consiste na observação de FLÁVIO GALDINO, a partir da obra de STEPHEN HOLMES e CASS R. SUNNSTEIN, no que toca ao “...reconhecimento dos custos como meio de promover a conscientização dos indivíduos para a responsabilidade no exercício dos direitos”¹⁵⁵. De acordo com o professor da UERJ,

...o reconhecimento de que todos os direitos possuem custos quase sempre elevados (isto é, são custeados por escassos recursos captados na coletividade de cada indivíduo singularmente considerados), e de que os recursos públicos são insuficientes para a promoção de todos os ideais sociais – impondo o sacrifício de alguns deles, implica também o reconhecimento de que aqueles (os direitos) devem ser exercitados com responsabilidade¹⁵⁶.

A outra conclusão remete à relação de concretização dos direitos fundamentais e da Moralidade Tributária como necessidade do Estado de Direito.

Por um lado, MARÇAL JUSTEN FILHO, após destacar as relações da moralidade com os princípios constitucionais, demonstrando como aquele princípio é essencial para a atuação do Estado, na exação fiscal, sentencia o autor que “...a moralidade pública é a única via de salvação do Estado e da sociedade brasileiros”¹⁵⁷.

Por outro lado e em complemento, o jurista demonstra-nos que uma das funções do sistema tributário é custear o Estado no aporte de serviços públicos (em sentido amplo) à sociedade¹⁵⁸. Contudo, se levarmos em conta a ineficiência estatal na prestação de serviços públicos, promovida por uma série de motivos, que na análise de KLAUS VOGEL, decorrem da má gestão dos recursos, mas também pode ser atribuída à falta de Moralidade Tributária do legislador e da Administração Pública, “...o sistema constitucional tributário passa a desempenhar função de defesa do cidadão contra o Estado incompetente e mal gerido”¹⁵⁹. Nesse contexto, MARÇAL JUSTEN FILHO pressupõe que se busca “...evitar, a todo custo, a tributação – não porque se negue a necessidade (e legitimidade) de apropriação da

¹⁵⁵ **Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores**, p. 212.

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 214.

¹⁵⁷ MARÇAL JUSTEN FILHO, O princípio..., *op. cit.*, p. 76-79.

¹⁵⁸ MARÇAL JUSTEN FILHO, Sistema..., *op. cit.*, p. 221.

¹⁵⁹ *Ibidem*, p. 222.

riqueza privada, mas porque os serviços públicos não serão beneficiados pelo incremento da tributação”, o que seria perseguido, pois (i) “...constituir-se-ia em modalidade de ‘legítima defesa’ do contribuinte em vias de ser espoliado pelo Estado”; (ii) “...reduzir o montante de recursos em poder do Estado acarretaria na correspondente diminuição de desperdício, desvio e corrupção”¹⁶⁰.

O efeito dessa tomada de posição pelos contribuintes vai de encontro à cidadania tributária, mas encontra fundamento, na medida em que decorre da imoralidade tributária do Estado, que termina por afetar as prestações estatais, traduzidas, para efeitos desse trabalho, nos custos dos direitos fundamentais.

¹⁶⁰ *Ibidem*, p. 222.

CONCLUSÕES

A análise aqui proposta demonstrou algumas reflexões interessantes que elencamos a seguir:

1. É possível estabelecer uma relação entre o direito e a moral sob o fundamento do positivismo jurídico.
2. O aspecto metodológico do positivismo jurídico não se opõe à tese jusnaturalista que defende a existência de uma filosofia ética com princípios morais e de justiça universalmente válidos.
3. O construtivismo ético desenvolvido por CARLOS SANTIAGO NINO é uma alternativa ao positivismo lógico do Círculo de Viena, que se filia ao juspositivismo metodológico e adere a uma filosofia ética com juízos de valor racionalmente aferíveis.
4. A racionalidade dos juízos de valor depende (i) da concordância com a sua função; (ii) da utilização das regras procedimentais do discurso moral; (iii) da observância estrutura do discurso moral.
5. A moral social foi constitucionalizada pela Constituição Federal de 1988, inclusive no sistema constitucional tributário.
6. A moralidade tributária, como princípio, requer a demonstração das condutas exigidas pelos poderes públicos através de casos paradigmáticos.
7. A moralidade tributária como princípio tem aplicação residual.
8. A moralidade tributária abrange as três funções do Estado e os contribuintes.
9. A imposição tributária exige a observância da ordem valorativa constitucional, sob pena de incorrer não só em inconstitucionalidade, mas também em imoralidade tributária, caso de aplicação residual do princípio.

10. Em razão do princípio da diferença de JOHN RAWLS é permitido que se promovam desigualdades para o desenvolvimento da autonomia das pessoas desfavorecidas.
11. A promoção do princípio da diferença, através da concretização de direitos fundamentais, exige recursos financeiros.
12. Todos os direitos fundamentais têm custos.
13. A má gestão dos recursos financeiros, na concretização dos direitos fundamentais, constitui imoralidade tributária.
14. Os custos dos direitos fundamentais devem promover a responsabilidade no seu exercício e o planejamento do seu gasto.
15. As imoralidades tributárias, cometidas pelo legislador e pela Administração Pública, têm o condão de afastar o contribuinte da cidadania tributária, o que implica no prejuízo dos próprios contribuintes, afinal a falta de cidadania tributária repercute na redução da arrecadação, prejudicando o Estado no cumprimento de suas finalidades;

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Gustavo. **Direito, escassez e escolhas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador, n. 4, out./nov./dez. 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 22/10/2009.

_____. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos princípios**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro, Forense, 1954.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 1995.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária**: licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CAMMAROSANO, Márcio. **O princípio constitucional da moralidade e o exercício da função administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. Estatuto do contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, nº 7-8, jan./jun. 1979, p. 135-151.

CASSULI, Célia Gascho. **O direito de crédito do contribuinte**. Jaraguá do Sul: UNERJ, 2006.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2000.

_____. **Estado Constitucional, Neoconstitucionalismo e Tributação**. Disponível em: <http://www.cleveadvogados.com.br>. Acesso em: 05.10.2008.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

DALLAZEM, Dalton Luiz. **A declaração de inconstitucionalidade e seus efeitos sobre as relações jurídicas tributárias**. Tese de doutorado. Curitiba: UFPR, 2003.

FIGUEIREDO, Marcelo. **O controle da moralidade na constituição**. São Paulo: Malheiros, 1999.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. O uso de precatórios para pagamento de tributos, *In* ROCHAR, Valdir de Oliveira (coord), **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 13. São Paulo: Dialética, 2009, p. 34-55.

JUSTEN FILHO, Marçal. O princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 67, [1996?], p. 65-79.

_____. **Sistema constitucional tributário**: uma aproximação ideológica. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, n. 30, 1998, p. 199-214.

KAUFMANN, Arthur. **Derecho, moral e historicidad**. Tradução: Emílio Eiranova Encinas. Madrid: Marcial Pons, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1984.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O princípio da moralidade no direito tributário**. São Paulo: RT, 1998.

MÉNDEZ, Amélia González. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2001.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis**. Tradução: Cristina Murachco. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos do direito, *In*: _____. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 9-39.

_____. Estado fiscal, cidadania fiscal e alguns dos seus problemas, *In*: _____. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 41-79.

NINO, Carlos Santiago. **Ética y derechos humanos: un ensayo de fundamentación**. 2. ed. 2. reimpressão. Buenos Aires: Astrea, 2007.

_____. *El concepto de poder constituyente originário y la justificacion juridica*, *In*: BULYGIN, Eugenio et al. (org.). **El lenguaje del derecho: homenaje a Genaro R. Carrio**. Buenos Aires: Abeledo-perrot, [19--], p. 339-370.

_____. **Introducción al análisis del derecho**. 2. ed. 9. reimpressão. Buenos Aires: Astrea, 1998.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução: Vamireh Chacon. Brasília: Universidade de Brasília, 1981.

SARMENTO, Daniel. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades, *in* _____ (org.), **Filosofia e teoria constitucional contemporânea**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2009, p. 113-146.

TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. **Direito tributário**. Tradução: Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA Douglas, **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado e de los contribuyentes**. Tradução: Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. A jurisprudência dos valores, *In*: SARMENTO, Daniel (org.). **Filosofia e teoria constitucional contemporânea**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 503-525.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. Ética e justiça tributária, *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 173-196.

_____. Justiça tributária: social, política e fiscal. **Revista e direito tributário**, n. 70, São Paulo, p. 27-39.

_____. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

SUNSTEIN, Cass R.; HOLMES, Stephen. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova York-London: W. W. Norton & Company, 1999.